

# 行列簿記と数量的会計システム

## — 多重会計測定 of 構造 —

岡 部 孝 好

複式簿記 (double entry bookkeeping) は二元性 (duality) というごく単純な原理に基づく数量的表現の1技法にすぎない。しかし、5世紀以上もの歴史的試練を経たものだけに、その構造は洗練されつくされており、また記述し、統合するその能力も絶妙である。いかに複雑なものであれ、このシステムによれば経済事象はたちどころに解きほぐされ、分類されそして整理されてしまう。それゆえ、この特質をみれば、「これこそ人間精神のもっともりっぱな発明の1つだ<sup>(1)</sup>」とか、「それはユークリッドの比の理論にも似た絶対的に完全無欠な理論だ<sup>(2)</sup>」という賞賛も誇張にすぎるとはいえない。

しかしながら、このように複式簿記がいかにもすぐれた特性を備えているからといって、このことはもはやそれに発展の余地が全くないことを意味するわけでは決してない。それにはなおも拡張の可能性が残されているのである。たとえば、井尻教授によれば、複式簿記は増分と減分を因果関係によって結びつける点に特徴をもっており、この原理は貨幣測度にのみならず物量

- 
- (1) J. W. Goethe, *Wilhelm Meisters Lehrjahre*, Johann Woefgang Goethe, Gedankausgabe der Werk, Briefe und Gespräche (Artemis-Verlag, 1949), S. 39. 小宮豊隆訳, 『ウィルヘルム・マイステルの徒弟時代』(岩波書店, 昭和28年), 上巻, 51頁。
- (2) A. Cayley, *The Principles of Bookkeeping by Double Entry* (The University Press, Cambridge, 1907), preface.

測度にも適用可能である。この考え方によると二元性というのは因果性のことにほかならないから、「したがって、通常の複式簿記システムは、物的数量に基づく……—般的複式簿記の特別の場合と考えてよい<sup>(3)</sup>」ことになる。また、マテシッチによると複式簿記を適用するのに貸借2欄を備えた勘定形式による必要は必ずしもない<sup>(4)</sup>。複式簿記は、一般に信じられているほど硬直的なシステムではなく、勘定、ベクトル (vector)、ネット・ワーク (network)、行列 (matrix) 等の中から自由にその形式を選ぶるのである。

物量単位による数量的測定システムは公分母が使用されない、いわゆる多元的測定 (multidimensional measurement) である。このためそれに複式簿記を適用しようとする、システムが著しく複雑化する上に、幾つかの困難な問題が生じてくる。第1に、システム全体はもとよりとして同一クラスの資産の中において二元性の原理をいかに適用するかという問題がある。そして第2にこれらの多元的測定をいかに系統的に集約し、いかに貨幣評価するかの問題がある。特にフローに関しては貨幣測度への統合にむつかしい問題が生じうるのである。

これらの問題の検討にはもちろん複式簿記のどのような形式でも利用可能であろう。しかし、ここでは行列簿記 (matrix bookkeeping) によることにし、この前提で数量的測定システムを掘り下げて検討してみることにしたい。行列簿記には幅広い柔軟性がある、種々の角度から分析を進める時にはこの性質が大いに役立つと思えるからである。だが、そのためには行列簿記の一般的特徴を明らかにしておく必要があるであろうから、まずこの点から検討を始めよう。

(3) 井尻雄士著、『会計測定の基礎—数学的・経済学的・行動学的探究—』(東洋経済新報社, 昭和43年), 153頁。

(4) Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy* (Richard D. Irwin, Inc., 1964), pp. 85—97. 越村信三郎監訳, 遠藤久夫, 廿日出芳郎, 佐藤尚志共訳, 『会計と分析的方法』(同文館, 昭和47年), 上巻, 114—128頁。

## I 行列簿記と展開表

行列簿記は比較的新しい技法であるだけに、その構造は今日なお定着した  
ものとなっていない。しかし、どのような種類のものであれ、それは次のよ  
うな正方行列 $W$ を準備しておいて、その成分 $(w_{11}\cdots w_{nn})$ に取引額を記  
入(加算)するという形をとる。<sup>(5)</sup>

$$W = \begin{pmatrix} w_{11} & w_{12} & \cdots & w_{1n} \\ w_{21} & w_{22} & \cdots & w_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ w_{n1} & w_{n2} & \cdots & w_{nn} \end{pmatrix} \cdots \cdots \cdots (1)$$

取引の分類に必要な $n$ 個の勘定科目がこの行列ではタテとヨコの両方に同  
じ順序で並べられており、また行と列のいずれかによって借方と貸方とが事  
前に区別されている。それゆえ、たとえば列が借方、行が貸方を表わすとい  
う約束がある場合(以下このルールによる)、 $j$ 勘定借方と $i$ 勘定貸方とに同時に  
記入すべき取引はこの行列の第 $i$ 行と第 $j$ 列の交差する樹目 $w_{ij}$ に一度だけ

(5) 行列簿記については次のような文献をみよ。

John G. Kemeny, Arthur Schleifer, Jr., J. Laurie Snell, and Gerald L. Thom-  
pson, *Finite Mathematics with Business Applications* (Prentice-Hall, Inc.,  
1963). Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants* (Prentice-Hall, Inc.,  
1970) p. 399, 染谷恭次郎訳, 『コーラー会計学辞典』(丸善, 昭和48年), 452頁。  
Richard Mattessich, *op. cit.*, pp. 88—97. 越村監訳, 上掲, 下巻, 189—235頁。  
A. B. Richards, "Input-Output Accounting for Business," *The Accounting  
Review*, July 1960, pp. 429—436. A. Wayne Corcoran, "Matrix Book-  
keepings," *The Journal of Accountancy*, March 1964, pp. 60—64.

平田正敏著, 『電子計算機簿記の構造』(ミネルヴァ書房, 昭和46年), 第5章。松  
田武彦, 石原善太郎監修, 石田 甫著, 『コンピューター経営実務講座 第3巻, 会  
計・財務』(ダイヤモンド社, 昭和47年), 第八章。中辻卯一著, 『経営管理とコン  
ピューター』(中央経済社, 昭和46年), 160—164頁。越村信三郎著, 『行列簿記:  
原理と運用』(第三出版, 昭和43年)。越村信三郎著, 『行列簿記のすすめ』(日本  
経済新聞社, 昭和42年)。

記入される。複合取引もすべて単純取引に分解できるものとすれば、期中の取引は $n^2$ 個の枠のどれかに必ず記入されるであろうから、かくして期中に生じたすべての事象はこの行列の各成分に洩れなく写し取られることになる。この行列がしばしば取引行列 (transaction matrix) と呼ばれるゆえ<sup>(6)</sup>である。

この取引行列は任意の大きさの小行列に分割できるが、集計の便宜という点からすれば、少なくともストックに関する勘定とフローに関する勘定とに区別しておくのが望ましい。取引行列において列和は借方合計を、また行和は貸方合計を意味しており、したがって各勘定の列和と行和の差は期中純増減額に等しい。ストックに関する勘定の場合、この純増減額は期首残高を増減させる金額であり、それゆえこれを期首残高に加減すれば期末残高が導かれるが、フローに関する勘定については、繰越がありえない以上このような集計はできない。損益勘定のような特別の勘定を設けておいて、列和と行和の差をこの勘定に集計するような工夫が必要とされる。

したがって、期中取引を整理するには、少なくとも借方合計と貸方合計を記入する列ベクトルと行ベクトルのほかに、ストックに関する勘定については、前期繰越高と次期繰越高を記入する列ベクトルと行ベクトルを準備しておかなければならない。取引行列にこれら3つを追加して、 $(n+3) \times (n+3)$ の正方行列を作ると第1表ようになる。この表においては各勘定の借方と貸方の相手勘定別の記入額、各勘定の借方と貸方の合計額、全勘定の借方と貸方の合計額等が明らかにされており、したがって単に元帳の機能だけでなく、試算表、精算表、更には財務諸表の機能も果されている。このきわめて有用な表こそ展開表 (spread sheet) と呼ばれるものにほかならない。行列簿記の目的はこの1枚の表を作ることにあるのである。

この行列簿記のルールを具体的に把握するために次の設例によって検討してみよう。伝統的会計のルールによる場合、たとえば取引1は(借方)商品300万円、(貸方)支払勘定300万円と仕訳されるが、それは展開表では商品

(6) Richard Mattessich, *ibid.*, p. 297. 越村監訳, 上掲, 191頁。

第1表 展開表

借方 貸方	(資産・持分)		(収益・費用)		前期繰越	期中取引	次期繰越
	1 ..... k	k+1 ..... n	1 ..... k	k+1 ..... n			
(資産・持分)	$\begin{matrix} 1 \\ \vdots \\ k \end{matrix}$	$\begin{matrix} 1 ..... k \\ k+1 ..... n \end{matrix}$	$\begin{matrix} 1 ..... k \\ k+1 ..... n \end{matrix}$	$\begin{matrix} 1 ..... k \\ k+1 ..... n \end{matrix}$	$\begin{matrix} o_1 \\ \vdots \\ o_k \\ o_{k+1} \\ \vdots \\ o_n \end{matrix}$	$\begin{matrix} t_1 \\ \vdots \\ t_k \\ t_{k+1} \\ \vdots \\ t_n \end{matrix}$	$\begin{matrix} e_1 \\ \vdots \\ e_k \\ e_{k+1} \\ \vdots \\ e_n \end{matrix}$
(収益・費用)	$\begin{matrix} k+1 \\ \vdots \\ n \end{matrix}$	$\begin{matrix} k+1 ..... n \\ 1 ..... k \end{matrix}$	$\begin{matrix} k+1 ..... n \\ 1 ..... k \end{matrix}$	$\begin{matrix} k+1 ..... n \\ 1 ..... k \end{matrix}$	$\begin{matrix} o_1 \\ \vdots \\ o_k \\ o_{k+1} \\ \vdots \\ o_n \end{matrix}$	$\begin{matrix} t_1 \\ \vdots \\ t_k \\ t_{k+1} \\ \vdots \\ t_n \end{matrix}$	$\begin{matrix} e_1 \\ \vdots \\ e_k \\ e_{k+1} \\ \vdots \\ e_n \end{matrix}$
前期繰越	$o_1 \dots o_k$				O		
期中取引	$t_1 \dots t_k \quad t_{k+1} \dots t_n$					T	
次期繰越	$e_1 \dots e_k$						E

O : 期首貸借対照表合計    T : 期中取引合計    E : 期末貸借対照表合計

〔設例〕

取引0 (期首) 前期繰越：現金100万円，受取勘定60万円，支払勘定40万円，  
借入金30万円，商品60Kg (@¥2.0万円)

取引1 商品150Kgを300万円で購入。

取引2 商品80Kgを200万円を掛販売。

取引3 上記商品20Kgが返品。

取引4 商品120Kgを300万円で購入。

取引5 受取勘定170万円を現金で回収。

取引6 支払勘定280万円を現金で返済。

取引7 現金40万円を借入れ。

取引8 商品70Kgの買付契約を結び現金140万円を前払。

取引9 借入金60万円を返済。

取引10 前払済の商品40Kgを引取る。

を表わす列と支払勘定を表わす行が交わる枠の中に記入されなければならないものであるから、第 2 表の欄外のように勘定科目がコード化されているとすると、第 5 行第 4 列に 300 万円と記入されることになる。つまり、取引番号、貸方勘定、借方勘定、金額の順にその成分を定めると、仕訳は次のようにベクトルの形で表現できる。

$$T_1 = (1, 5, 4, 300) \dots\dots\dots(2)$$

他の取引も同様であるから、かくしてすべての取引をこの方法で処理して集計すると、結果は第 2 表のようになるであろう。

この例示からも明らかなように、行列簿記では各取引額はただ 1 度だけしか記入されない。しかし、同一の金額が行と列で 2 度集計されるから貸借は必ず均衡する。すなわち、記帳のコストと誤びゅうの機会を大幅に削減し、それでいて複式簿記の基本原則を保持しえている。この点が行列簿記の第 1

第 2 表 展開表 (伝統的会計)

単位 万円

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1			140		280	60						480	
2	170							50					220
3				80								80	
4								160				400	
5				300							40	300	60
6	40										30	40	10
7										90	210	90	300
8	300	200											500
9				40						360		400	
10								450				450	
11	100	60	0	120							280		
12	510	200	140	420	280	60	0	500	400	450		2,960	
13	130	40	60	140									370

勘定コード：

- 1. 現金
- 2. 受取勘定
- 3. 前払金
- 4. 商品
- 5. 支払勘定
- 6. 借入金
- 7. 資本金
- 8. 売上
- 9. 売上原価
- 10. 損益
- 11. 前期繰越
- 12. 期中合計
- 13. 次期繰越

の特徴である。<sup>(7)</sup>

行列簿記の第2の特質はそれが行列という数学上の形式によっていることによる。行列そのものの数学的性質については概に多くの知識が蓄積されている上に、この行列形式はコンピューター処理に最も適したもので、EDP会計には欠かしえないものである。<sup>(8)</sup> それゆえ、コンピューターを利用してこの展開表を数学的に分析すれば、業績評価や将来予測は従来とは比較にならないほど精密化する。また高速化し、自動化する。レオンチェフが「複式簿記的統計表 (statistical double-entry table)」と呼んだ産業連関表がどれほどの威力を発揮したかは周知のところであるが、それと同様の分析が会計でも可能なのである。実際、この方向に沿った研究がここ数十年の間にかなり積極的に進められ、多大な成果をあげてきている。線型計画法の導入、企業予算モデルの定式化、企業会計と社会会計の統合モデルの構築等はそのほんの1例にすぎない。<sup>(10)</sup>

しかし、そのより大きな特徴は、勘定の貸借別のほかにそれぞれの相手勘定別の集計が行列簿記では自動的に行なわれるという点に関する。<sup>(11)</sup> 行列簿記においては取引の記入はいちいち相手勘定科目を識別しながら行なわれている。それゆえ、借方記入と貸方記入がどのような原因によるものかを各勘定別に確認できるばかりでなく、すべての勘定につきそれぞれの記入額がどの

(7) 高寺貞男著、『簿記の一般理論』(ミネルヴァ書房, 昭和42年), 200—206頁。

(8) 大山政雄著、『機械会計論』(有斐閣, 昭和50年), 第2章。

(9) W. Leontief, *Input-Output Economics*, (Oxford University Press, Inc., 1966), p. 35. 新飯田宏訳、『産業連関分析』(岩波書店, 昭和44年), 25頁。

(10) たとえば、次のようなものがその例である。

井尻雄士著、『計数管理の基礎—経営目標と管理会計』(岩波書店, 昭和45年), 第5, 6章。Richard Mattessich, *op. cit.*, chaps 8 and 9. Y. Ijiri, F. K. Levy and R. C. Lyon, "A Linear Programming Model for Budgeting and Financial Planning," *The Journal of Accounting Research*, Autumn 1963, pp. 198—212.

(11) 原田富士雄稿, 「行列簿記」, 木村重義責任編集『体系会計学辞典』(ダイヤモンド社, 昭和44年), 109—110頁。

ように関連し合っているかを容易に追跡することができる。複式簿記では貸借いずれの記入にも必ず相手勘定の記入が伴うから、各勘定で相手勘定別の集計がなされている場合にはそれらの突合によって数値の相互関連を明らかにすることが可能となるのである。

このように勘定間の関連が明らかだということは、単純なことながら、展開表に大きな意義を与える。勘定間の相互の関わりが判るとすれば、このことはこれを基礎に各種の会計報告書が自在に作成できることを意味する。コーラーが分割勘定元帳 (split ledger accounts) において証明したように、元帳勘定の相互関連さえ明らかであればいかなる種類の財務表であれそれから誘導することが可能だからである。<sup>(12)</sup> またこのように勘定間の関連が明らかにできるとすれば、このことはまた予測財務諸表を作成する基礎が提供されるということでもある。各勘定の関連を表わす係数は予測値を推定するのに大いに役立つと考えられるのである。<sup>(13)</sup>

行列簿記のもつこの第3の特質は数量的測定システムを考える場合に特に重要である。多元的測定では、たとえ単純なケースでも諸数量の相互関連はとかく見失なわれてしまいがちで、たとえば、現金と商品の2資産しかない設例の場合にしてもそれぞれの数量が正確にいったどのように接し合い、またどのように関係し合っているかは必ずしも判然としない。ところが、行列簿記によると、これらの関連の判別は比較的容易なものになってくる。この点を確かめるために、キャッシュ・フロー会計と物の流れの会計に行列簿記を適用し、それらの結合の方法を考えてみることにしよう。

---

(12) Eric L. Kohler, *op. cit.*, pp. 394—398. 染谷訳, 上掲, 447—451頁。

(13) 投入産出分析では産業連関表から投入係数表を誘導し、さらにそれからいわゆるレオンチェフ行列とその逆行列を算出する手法がとられるが、行列簿記においてもしばしばこの方法が利用されている。このアプローチは将来予測にきわめて有効であることは間違いないが、投入産出分析ほどに成功しているとは思えない。その理由は勘定間の関連が産業間の関連ほど安定的でないことによると考えられる。



## II キャッシュ・フロー会計の構造

キャッシュ・フロー会計 (cash flow accounting) はおそらくは最も古い歴史をもった最も馴染み易い会計システムである。しかし、その構造や性質が十分に理解されているかという点と必ずしもそうではない。第1、それが数量の会計であるという事実がしばしば看過されている。

企業が活動を行なうということは、別の側面からいえば、それが支配する貨幣や財・用役の数量を変化させるということである。市場における交換とは交換された2つ以上の資産の数量を増減させることであるし、また生産とは投入要素と産出物を数量的に変化させることにほかならない。そこでいまこの数量的増減の事実に着目して、その中で貨幣の流れだけを測定するとすれば、現金の流れの会計、すなわちキャッシュ・フロー会計が生れる。

この会計は、立ち入った分析が必要でないほど単純なシステムであるが、より複雑なシステムと比較するため、先の設例をみてみよう。この例では伝統的会計でいう「取引」が10個示されているが、それらの中でこのキャッシュ・フロー会計に関わりのあるのは取引4～取引9の6個にすぎない。ここでは実際に生じた現金の増減だけが記録の対象となる事象であり、財・用役の増減はもとよりとして、貨幣請求権や貨幣支払義務の増減でさえも全く視野の外に置かれる結果になっている。

この種のキャッシュ・フロー会計では現金の流れの方向に従って収入 (receipt) と支出 (disbursement) とが区別され、これらによって期首から期末に至る現金数量の変動が説明される。しかし、その中には営業によるもののほかに金融によるもの等も含まれてしまうため、どのような原因によってかかる現金の流れが生じたかは、原因別の分類をしておかないと判らない。そこで、通常、流れの方向の分類に源泉と使途の原因別分類が追加される。この2重の分類を行なった財務表がいわゆる現金収支計算書 (cash flow statement) である。設例の場合についてその内容をベクトルの形で

簡潔に示すと次のようになる。

$$C_i = \begin{pmatrix} 170 \\ 40 \\ 300 \end{pmatrix} \dots\dots\dots (3)$$

$$C_o = (280, 60, 140) \dots\dots\dots (4)$$

ここで  $C_i$  は収入の列ベクトルであり、 $C_o$  は支出の行ベクトルである。それぞれの第 1 成分は信用売買の現金決済額を、第 2 成分は金融収支を、また第 3 成分は現金売買による収支（前払を含む）を表わしている。

ところで、叙上のようなキャッシュ・フロー会計は厳密ではあっても、「あまりに狭すぎて」資金表としてさえ十分なものではないといわれる。<sup>(14)</sup>ここでは営業による貨幣の流れが本質的な意味で区別されているわけでないし、また貨幣請求権と貨幣支払義務も事実上考慮されていない。このため収入・支出の認識時点は現金の流れが実際に生じた時点まで引き延され、貨幣について生じた事実は正しく表現されていない。ここに、現金の概念を拡張する必要性が生ずる。

信用経済にあっては確定した数量の現金を将来受渡しする法律上の権利・義務が存在するのはごく普通のことである。これらの権利・義務はもちろん現金そのものではないが、将来には現金に転化するか、あるいは現金を消滅させるものであり、現金と同等なものといえる。ヨリ正確に言えば、それらは「その金額が法律または契約により固定されている」、いわゆる貨幣項目 (monetary items) である。<sup>(15)</sup>

このように貨幣項目に注目するということは将来時点の現金を含めただけ

(14) M. Moonitz, "Reporting on the Flow of Funds," *The Accounting Review*, July 1956, pp. 375—385. Also, in W. T. Baxter and Sidney Davidson (eds.), *Studies in Accounting Theory* (Richard D. Irwin, Inc., 1962), p. 525.

(15) American Institute of Certified Public Accountants, Research Division, *Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes*, Accounting Research Study No. 6 (AICPA, 1963), p. 138. 片野一郎監訳, 『アメリカ公認会計士協会 物価水準変動財務報告』(同文館, 昭和47年), 167頁。

であって、決して財・用役の存在を考慮するものではない。井尻教授の用語を用いれば未来的な積極、消極の現金を現在現金に加えたにすぎない<sup>(16)</sup>。したがって、現金の会計をこの貨幣項目の会計に変更しても、測定の対象は現金ただ1つであり、キャッシュ・フロー会計である点に変わりがあるわけではない。しかし、このように貨幣的な権利・義務にまで視野を拡げるということは実質的な効果を伴う。まず第1に収入と支出の概念に変化が生ずる。たとえば、受取勘定を回収すれば、現金という貨幣項目は増加するが他方で受取勘定という他の貨幣項目は減少するし、借入金を清算すれば、一方で貨幣負債は減少するが貨幣資産にそれと同額の数量的減少が生ずる。すなわち、一方の変動は他方の変動によって相殺されており、正味のところ貨幣項目は増加も減少もしていない。この種の取引はいわゆるクラス内取引（inter-class transaction）であって、貨幣項目の中においてある項目から他の項目への移動が生じたにすぎない。貨幣資産と貨幣負債の差額をいま正味貨幣資産（net monetary assets）と呼ぶとすれば<sup>(17)</sup>、クラス内取引はその有高に全く影響を与えないのである。それに影響を及ぼすのは他の貨幣項目の増減なしに貨幣項目の数量に増減が生ずる時のみであり、そのような場合としては貨幣項目と非貨幣項目とが交換され、これによって正味貨幣資産が絶対的に増減するような取引が考えられる。収入又は支出というのは、この場合貨幣項目の流入又は流出を指すのであって現金のそれではない。

したがって、現金の数量の会計を貨幣項目の数量の会計に変えることの意味は2重である。まず第1に、金融取引（資本取引を含む）による貨幣項目の流れはクラス内取引としていわば内生<sup>・</sup>化されてしまい、いかなる時点においても収入又は支出としての取扱いを受けることはない。この結果、収入又

---

(16) 井尻雄士著、『会計測定的基础』、上掲、133頁。

(17) この種の正味差額を残余持分（residual equity）として持分概念で扱っている人にバターがいる。彼によれば、これが資金単位の独立のための不可欠の前提となる。W. J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports* (University of Chicago Press, 1947), p. 100.

は支出として処理されるのは営業取引による貨幣項目の流れに限定され、したがって収支差額は利益測定としての意味ももちうる。そして第2に、収入又は支出を認識する時点が繰り上げられる。現金の増減の有無にかかわらず、正味貨幣資産に増減が生じた時、その時にのみ収入又は支出の認識が行なわれるのであるから、たとえば信用により財・用役が売買された場合でもこの売買時に収入又は支出の記入がおこなわれ、実際の現金受渡時には、項目間の振替えは行なわれても収入又は支出の記入は行なわれない。換言すれば、収入・支出の認識基準が現金基準 (cash basis) から信用基準ないし発生基準 (credit or accrual basis) へと変えられるのである。<sup>(18)</sup>

これらの点は先の例を検討してみればただちに明らかになる。第3表は貨幣項目を現金、受取勘定、支払勘定、借入金、正味貨幣資産に分類し、これ

第3表 展開表 (キャッシュ・フロー会計)

単位 万円

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1			280	60			140			480	
2	170					50				220	
3							300		40	300	60
4	40								30	40	10
5								10	90	10	100
6	300	200								500	
7								440		440	
8						450				450	
9	100	60							160		
10	510	200	280	60	0	500	440	450		2,440	
11	130	40									170

勘定コード:

1. 現金
2. 受取勘定
3. 支払勘定
4. 借入金
5. 正味貨幣資産
6. 収入
7. 支出
8. 収支差額
9. 前期繰越
10. 期中合計
11. 次期繰越

(18) このことに発生基準という用語を用いることに関してはたとえば次のものを参照してみよ。Robert K. Jaedlcke and Robert T. Sprouse, *Accounting Flow: Income, Funds, and Cash* (Prentice-Hall, Inc., 1965), pp. 38-39

に収入、支出および収支差額という3つのフロー勘定を追加して作成した展開表である。この展開表では取引7と9のような金融取引はもとよりとして、取引5と6のような営業に関連した取引も収入又は支出としては処理されていない。それらは貨幣項目の内部における有高の変動とされ、(借方)現金(貸方)受取勘定、あるいは(借方)支払勘定(貸方)現金という仕訳を通じ収入・支出から排除されている。その代り、以前には全く顧慮されなかった取引1, 2, 3のような取引がここでは取引4と全く同等に取り扱われ、収入又は支出に計上されている。

展開表を利用した場合、現金の会計を貨幣項目の会計に全面的に組み替えても、現金の流れに関する情報が失なわれてしまうわけではない。貨幣項目の流れの一環として現金の流れも同時に示されている。このことは第3表第1列と先の収入ベクトル  $C_i$  を、また第1行と支出ベクトル  $C_o$  とを比較してみれば明らかである。しかし、ここではより広い視野から貨幣項目の全体が把握されているから、情報はそれに限られてはいない。物の流れはともかくとして、貨幣の流れに関するかぎりは全体がカバーされているのであ<sup>(19)</sup>る。ここに現金概念を拡張したことの意義がある。

### III 物の流れの会計の構造

キャッシュ・フロー会計が現金というただ1種類の資産についての数量的測定システムだとすれば、論理的には、これと同じ構造をもつ物の流れの会計 (physical flow accounting) ともいうべきものも成り立ちうる。企業の支配する資源には幾つもの種類のものであるのだから、その中のどれか1

---

(19) キャッシュ・フロー会計によっても物の流れを推定することはある程度まで可能である。これは貨幣の流れには、多くの場合、財・用役の反対の流れが伴うことによるが、全部が全部そうであるわけではない点には注意が必要である。貨幣の流れを伴わない物の流れ、あるいは物の流れを伴わない貨幣の流れがかなりあり、このためキャッシュ・フロー会計だけでは物の流れを正しく把握することはできない。

つに適用できる測定システムは、形式的にいえば他のどの資源にも適用できるといいえよう。

会計が測定の対象としているのは資源とそれに関連する責務であるが、一般に信じられているように、「経済的資源と経済的責務、それにそれらの変動の全部が、財務会計で認識、測定されるわけではない。」<sup>(20)</sup>何が測定されるかは選択の過程を経て決定されるのであり、時代とともに変化する。以前には顧慮されていなかった資源が状況の変化によって重要な測定項目になる例は決して少なくなく、この点で、物の流れの会計といっても「物」の輪郭は必ずしもはっきりしていない。その上、固定資産の用役単位数のように数量的測定が困難なものも少なくない。<sup>(21)</sup>しかし、ここでは測定されるべき資産の種類は曖昧さなく決定されているものと考え、更にそれらの数量の変動は適切な物量単位で測定可能だと仮定しておこう。そうすれば、ある特定資産の数量的増減の記述は難なく行なうことができる。すなわち、ある単一のクラスの資産についてはその数量に加法性があるから、流れの方向の違いによって受入と払出とを区別すると、これによって期首から期末に至る数量の変動が説明可能になるのである。必要に応じてこれに原因別の分類を施せば、この記述は更に一層情報豊かになるであろう。たとえば設例の場合について、商品の流れを便宜上、前受・前払によるもの、商品の貸借によるもの、売買による即時受渡分に3分するものとし、それぞれを第1、第2、第3成分にする商品の受入列ベクトル  $N_i$  と払出行ベクトル  $N_o$  を物量単位 (kg) で表わすと、それは次のようになる。

$$N_i = \begin{pmatrix} 40 \\ 0 \\ 150 \end{pmatrix} \dots\dots\dots (5)$$

---

(20) Accounting Principle Board, American Institute of Certified Public Accountants, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises," APB Statement No. 4, October 1970, para. 130. 川口 順一 訳, 『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』(同文館, 昭和48年), 59頁。

$$No = (0, 0, 180) \dots\dots\dots(6)$$

このような財・用役の流れの記録にあたっては、普通、記入の時点として実際の入出庫が選ばれる。これに先だって発・受注が行なわれたり、時には対価の先払いがなされたりするにもかかわらず、通常、実際に受渡が完了するまで財・用役の増減の記入は全く行なわれない。しかし、貨幣の場合と同様に財・用役についても与・受信は現実に入りうるのだから、この場合であっても、権利・義務という未来的事象をも考慮に入れなければ、その数量的変動の全貌を掴むのは難しい。企業の資産や負債には「生産資源に対する契約上の権利」とか「財貨または用役を提供すべき責務」も含まれるのが普通であり、<sup>(22)</sup>したがって手持の財・用役とともにこれらの非貨幣項目(nonmonetary items)の数量的増減の過程を系統だてて記述することが必要とされる。

伝統的会計においてはもちろん発・受注そのものは記録の対象にはされていない。これらの未履行の契約は、会計帳簿の上ではせいぜい補足的に考慮されるにすぎず、特別な場合を除いて、正式に認識されることはない。<sup>(23)</sup>これらが記録されるのはその財務的影響が具体化した時、すなわち「当事者の一方が少なくとも部分的にその約定を履行するに至る<sup>(24)</sup>」時である。いまこの伝統的なルールを踏襲するとすれば、未履行契約はともかくとして、少なくとも対価が先払いされた時には、その範囲内で非貨幣的な権利や義務が生ずるものと考えねばならないであろう。一定数量の貨幣というよりも一定数量の財・用役に対する請求権、あるいはその引渡義務が確定するのはこの時点で

(21) この点に関してはスターリングの次の論述が有益である。

Robert R. Sterling, "Element of Pure Accounting Theory," *The Accounting Review*, January 1967, pp. 62—73.

(22) Accounting Principle Board, *op. cit.*, paras. 57—58. 川口順一訳, 上掲, 33—34頁。

(23) ヘンドリックセンによると、この慣行には契約の取消可能性 (cancellability) という要因が深くかかわっている。See, Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory* (Richard D. Irwin, Inc., 1965). p. 184.

(24) Accounting Principle Board, *op. cit.*, para. 181. Also see paras. 146, 153.

あり、それらの価格変動等のリスクは、この時から買手側に帰属するのが普通だからである。

財・用役の貸借は貨幣の貸借ほど一般的でないし、また現物出資、現物配当等の非貨幣的な対所有主取引も実際にはごく稀にしか生じない。しかし、可能性としては全くありえないわけではないのでこれらの取引をも含めて考えると、物の流れの会計は貨幣項目の流れの会計と完全にシンメトリックなものとなる。すなわち、非貨幣的な権利と義務を手持の財・用役と同等に取り扱うと、受入・払出という物の流れの記録は営業活動によるものに限定され、これと同時にそれらの記入時点が実際に取引の発生した時点へ変更される。いわゆる発生基準ないし信用基準へ変更されるのである。

第4表は、設例のすべての取引を商品の側だけからみて作成した物量単位の展開表である。この展開表の第1列と第1行が実際の入出庫による手持数量の増減を示していることは先の受入・払出ベクトル $N_i$ ,  $N_o$ と比較してみるまでもなく明白であるが、この場合には、信用基準に拠っているため、そ

第4表 展開表 (物の流れの会計)

単位 Kg

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1								{ 80 120		200	
2	40									40	
3									0	0	0
4									0	0	0
5								40	60	40	100
6	150	70								220	
7	20							180		200	
8								220		220	
9	60	0							60		
10	210	70	0	0	0	220	200	220		920	
11	70	30									100

勘定コード：

1. 商品
2. 前払
3. 前受
4. 借入
5. 正味非貨幣資産
6. 受入
7. 払出
8. 受払差異
9. 前期繰越
10. 期中合計
11. 次期繰越



のほかに商品に関する将来的な引渡請求権と引渡義務の数量的増減も明らかにされている。すなわち、ここでは商品というただ1種類の資産についてはあるが、そしてまた事態が取消不能な段階に達した以降ではあるが、その創造から消滅に至る商品の全体的過程が測定されているのであって、具体的な物の動きだけが扱われているのではない。ここで支配しているのは先の拡大されたキャッシュ・フロー会計と同一の原則であり、全体をカバーしているという点においては両者の間に本質的な差異はありえない。それゆえ、測定単位を異にするとはいえ、構造的には、このような物の流れの会計はキャッシュ・フロー会計と同じとみることができよう。

#### IV 多重会計測定とフロー表

企業を取り扱う通貨は必ずしも1種類に限られないし、またごく単純な企業の場合にあっても財・用役の種類は多数にのぼることが多い。したがって、企業が支配するすべての経済的資源とそれらの権利・義務について数量的記述を行なおうとする場合には、それぞれ測定の単位を異にする多数の展開表が必要にされることになるであろう。 $m$ 種の通貨と $n$ 種の財・用役が企業の中を流れる時には、 $(m+n)$ 枚の展開表が準備されなければならない。

企業の活動の結果がこのように多数の展開表を通じて記述される場合、これらの展開表は単位を異にするのみならず、相互に独立的である。記入の原則や測定の構造には共通性があるが、それぞれはそれ自体として独立して存在しうるもので、他の存在を前提にしなければ存立しえないというような関係にはない。それだから、実際にもしばしばみられるように、物の流れの会計なしにキャッシュ・フロー会計だけを適用することも可能であるし、また貨幣のほかに一部の重要な資産だけをこの測定システムに組み入れることも考えられる。ひとつひとつは単独のシステムであり、それらの積重ねによって全体が構成されているにすぎない。この意味からすれば、この測定のシステムは多元的測定であると同時にまた多重測定 (multiple measurement)

でもあるといえよう。

しかしながら、測定の対象が測定すべき資産の全体に及んでいる場合には、これら展開表の間に密接な関連があることは注意されなければならない。既述のように、この多重測定のシステムでは、受取勘定の回収のように1種類の資産—貨幣—にしか関わらない取引（クラス内取引）は1枚の展開表—キャッシュ・フロー会計—においてのみ処理され、他の展開表において同時に記入されるようなことはない。しかし、2つ以上の種類の資産に跨る取引（クラス間取引）の場合、ある展開表でフローとして記入された時には、他の展開表においてもフローとして記入されている。しかも、重要なことに、これらの2つ以上の記入のタイミングにズレはないのである。信用基準によれば、貨幣の受渡が先行してもあるいは財・用役の受渡が先行しても、当事者のいずれか一方が履行した時に流れの記入が行なわれるであろうから、記入時点が異なってくるような事態は生じえない。

企業の経済状態に最も重要な影響を与えるのは交換と生産であるが、前者は当事者の合意の上になり立つ二方向的（reciprocal）な資産の流れであるから、引き渡したものと受け取ったものとは容易に関連づけることができよう。貨幣を介在させない取引の場合にもあるいは一団の資産が交換された場合にも、ここでは数量だけにしか関わりがない以上、引き換えたものの相互<sup>(25)</sup>の関連は明らかである。また、生産の場合にも、「広義の生産とは、財貨とサービスが投入され、その投下物が生産物（財貨またはサービス）を産出するために結合されていく経済的プロセスである<sup>(26)</sup>」から、一部は合理的仮定に抛らねばならないとしても、因果関係に基づいて投入物と産出物とを結びつけることは可能である。直接・間接の違いこそあれ、投入があってはじめて産出があるという関係が成立しており、この点である資産の流出と他の資産

---

(25) ここでは数量を扱っていて、貨幣金額を扱っているのではないから、これらの場合であっても原始記入額の決定とか金額の配分といった問題が生じない点に注意しよう。See *ibid.*, para. 181. 同訳, 82頁。

(26) *Ibid.*, para. 184. 同訳, 91頁。

の流入には関連があるという。実際、「使用された資産と製品やサービスの造成活動との間の確認された関連性あるいは推定上の関連性<sup>(27)</sup>」を基礎にしなければ原価会計は行えないのである。

もちろん、企業の経済状況に影響する事象は全部が全部二方向的ではない。発見、受贈、賠償金・料金の支払い、盗難、あるいは不慮の災害のような一方向的な（unreciprocal）な流れも生じうる<sup>(28)</sup>。しかし、それはそれとしてまとめるとすると、二方向的流れはすべて同時的に、また相互的に関連して生ずるものと考えられうるから、流入には流出を対応させることができるであろうし、また一方向的な流れは対応するものない流入又は流出として原因別に整理できるであろう。もしそうであれば、多数の展開表を相互に関連づけ、全体として統合する途が拓かれる。それぞれのインフローとアウトフローとを一覧表の上で整理すれば、すべて種類の資産につき、どこからどこへどれだけの流れが生じたかが集約的に表示されうる。この表をわれわ

第5表 数量的フロー表

アウトフロー	インフロー
(商品) 払出 180Kg	(貨幣) 収入 450万円
(貨幣) 支出 440万円	(商品) 受入 220Kg

れは数量的フロー表（quantitative flow statement）と呼ぶが<sup>(29)</sup>、設例の場合のそれは第5表に例示されている。

この数量的フロー表には、財・用役の購入・販売はもとよりとして、外貨の交換、物々交換等のあらゆる市場取引が、交換された資産の違いに応じて分類された上で対応表示されており、それぞれの流入数量と流出数量の比率

(27) *Ibid.*, para. 184. 同訳, 92頁。

(28) *Ibid.*, para. 62. 同訳, 36頁—38頁。

(29) このフロー表はいうまでもなく井尻教授の提示された活動表の機能を果すものである。しかし、構造においては異なったものになっている。井尻雄士著、「会計測定理論」（東洋経済新報社，昭和51年），上掲，150—157頁参照。

は交換比率(価格)一期中加重平均価格—を表わしている。また生産の場合には投入が流出、産出が流入として対応されるが、それらの比率は物的生産性、すなわち最も根本的の意味での生産の効率を表わしている<sup>(30)</sup>。したがって、多元的な数量的測定であるが、この表の分析には実際の意義が多くありうる。しかし、ここで重要なことはそうした点よりも、このフロー表においては期中における企業の経済活動の結果が網羅的に示されているということである。そこに示されているのは単に販売活動の結果だけではない。投資、生産の流れから物々交換や一方向的取引に至るまですべて含められていて、財務活動を別にすれば、主要な企業活動でこの表に集約的に表現されないものはほとんどないといってよい。しかも、因果の関連づけ以外には主観的判断が全く加えられていないから、この表はフローに関するあらゆる会計報告書の信頼できる基礎となる。これらの点は、この表の物量を貨幣評価して、伝統的な財務諸表と比較してみると一層はつきりするであろう。

## V フロー表の特質

会計においては、「資源は、貨幣価格—すなわち、貨幣と他の資産とが交換され、あるいは交換されうる比率—を通じて貨幣によって測定される<sup>(32)</sup>」のが一般であり、またその際、貨幣価格として普通、「企業の過去の

(30) ある論者は次のようにのべている。「『生産性』という用語は一般には、リアル・タームによるアウトプットと、一部又は全部の関連するインプットの比を指すという広い意味で使われている。特定のインプットに対するアウトプットの比は『部分的生産性』尺度と呼びえよう。」John W. Krendick, *Productivity Trends in the United States* (Princeton University Press, 1961), p. 6.

(31) 財務活動によるフローはほとんど貨幣の次元にのみ関するから、普通はキャッシュ・フロー会計に示され、このフロー表には表示されない。それゆえ資金表を作成するような場合には、正確にいえば、フロー表のほかにキャッシュ・フロー会計の数値も利用されなければならない。

(32) Accounting Principle Board, *op. cit.*, para. 70. 川口順一訳, 上掲, 40頁。

購買交換における価格<sup>(33)</sup>が用いられる。このいわゆる歴史的原価基準によると、非貨幣資産の貨幣価格はその販売時まで据置かれなければならないから、収益は販売が生ずるまで実現されたとは考えられないことになる。歴史的原価基準というのはいわば「実現のルール<sup>(34)</sup>の副産物」にすぎず、両者は表裏一体をなしている。

歴史的原価基準に立つ伝統的会計にとっては収益 (revenue) とか実現 (realization) という概念は、この意味では最も枢要なものであるが、にもかかわらずそれらの解釈は今日なお統一されていない。収益については、「それを『入り来るあるもの』 (something coming in) として把握する立場と、『出て行くあるもの』 (something going out) として把握する立場<sup>(35)</sup>との間に根本的な対立が存在するし、また実現についてもその要件が何かに関し大きな意見の食い違いがみられる<sup>(36)</sup>。しかし、この点で1つの立場を代表するのはギルマンであろう。彼は「入り来るあるもの」を収益とするいわゆるインフロー・アプローチを採る一方で、実現のテストを「商品の譲渡が現金をもたらすか、あるいは……現金に転換される資産の創造をもたらすかどうか<sup>(37)</sup>」に求めて、貨幣資産に具体化された時にはじめて収益の実現が生ずると

(33) *Ibid.*, para. 70. 同訳, 40頁。

(34) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* (AICPA, 1962), p. 16. 佐藤孝一・新井清光共訳, 『アメリカ会計士協会 会計公準・会計原則』(中央経済社, 昭和37年), 130頁。

(35) 武田隆二著, 『最新財務諸表論』(中央経済社, 昭和53年), 163頁。なお、このインフロー・アプローチ対アウトフロー・アプローチをめぐる学説については、次のものに詳しい。Eldon S. Hendriksen, *op. cit.*, pp. 127—129.

(36) この点については、次のものをみよ。Sidney Davidson, “The Realization Concept,” in Morton Backer(ed.), *Modern Accounting Theory* (Prentice-Hall, Inc., 1966), pp. 102—108.

(37) Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profit* (The Ronald Press Company, 1939), p. 102.

いう考え方を示している。いまこのような解釈に従うとすれば、われわれが先に述べた「収入」というのは実現収益に等しく、またそれに対応する商品の「払出」は費用と考えなければならないであろう。前者は販売による貨幣項目の流入を意味しているし、また後者は「収益を獲得する過程において使用又は消費された財と用役」<sup>(38)</sup>にほかならないからである。

したがって、このように考えると、歴史的原価基準で評価する場合、フロー表は伝統的損益計算書にきわめてよく似た構造をもっていることが判る。

第 6 表 価値的フロー表（歴史的原価基準）

アウトフロー	インフロー
(商品) 払出 360万円	(貨幣) 収入 450万円
(貨幣) 支出 440	(商品) 受入 440
純利益 90	
<u>890万円</u>	<u>890万円</u>

第 6 表は商品の数量を取得価格 2.0 万円で評価した価値的フロー表であるが、第 2 表と比較してみれば明らかなように、収益（収入）、費用（払出）、更には純利益の金額にまで両者の間に完全な一致がみられる。

しかしながら、他方において、このフロー表が次の 2 点において伝統的損益計算書と異なっていることが見落されてはならない。まず第 1 に、フロー表には販売によるもののほかに購入によるフローが示されているし、また第 2 に後者のフローの中には前払時のフローが含まれている。これらの点は、フロー表の特質を理解するためにもまた伝統的会計の性格を知るためにも極めて重要なことなので、以下やや詳しく検討してみよう。

一般に、損益計算書はフローに関する財務表と説明され、ストックに関する貸借対照表とよく対比される<sup>(39)</sup>。しかし、損益計算書は決してすべてのフローを表示するものではない。それは「所有主持分を変動せしめるような型の

(38) Eldon S. Hendriksen, *op. cit.*, p. 142.

(39) Cf. A. B. Carson, "A 'Sources and Application of Funds' Philosophy of Financial Accounting," *The Accounting Review*, April 1949. pp. 159-170.

企業の営利活動 (profit-directed activities)<sup>(40)</sup>」に関わるかぎりにおいて、フローを表示しているにすぎず、全体をカバーするものではないのである。損益計算書に現われるのは、通常、販売活動に関するものだけであり、しかも総額で示されるのは主たる営業活動によるものに限られる。投資とか生産といった他の重要な活動によるフローは全く除外されてしまうし、販売によるものでさえ有価証券や固定資産の売却によるフローは純額でしか表示されない。それゆえ、これらの隠されたフローを把握するためには他の財務表による外はないことになる。ここに、「経済主体の財務活動と投資活動……を要約<sup>(41)</sup>」するため資金表が作成されねばならない理由があるのである。バッターもつとに次のように述べている。「その機構そのものからして、損益計算書はあまりに狭く考えられていて、営業の結果を描くのに真に有用なものではない。伝統的損益計算書が示しうることのすべては取引の損益的影響であるが、損益に関わらないために損益計算書に含められない取引にも相当に重要なものが多数ある。かくして、このため資金表が財務報告手続の領域に登場するのである。<sup>(42)</sup>」

資金表は、損益計算書を補完する上で重要な役割を果たす。しかし、これとて決して完全なフロー表でないことは注意を要する。生産活動はもとより、有価証券や棚卸資産の購入のような取引は、いわゆる「運転資本内」<sup>(43)</sup> (within working capital) 取引であるとして資金表には表示されない。ま

(40) Accounting Principle Board, *op. cit.*, para. 134. 川口順一訳, 上掲, 61頁。

(41) Accounting Principle Board, American Institute of Certified Public Accountants, "Reporting Changes in Financial Position," APB Opinion No. 19, March 1971, para. 4.

(42) W. J. Vatter, *op. cit.*, p. 76. 傍点は原著者。

(43) Donald A. Colbin, "Proposals for Improving Funds Statements," *The Accounting Review*, July 1961, p. 400. なお、これらの点については次をみよう。Louis Goldberg, "The Fund Statement Reconsidered," *The Accounting Review*, April 1951, pp. 485—490. Stephen L. Buzby and Haim Falk, "A New Approach to the Fund Statement," *The Journal of Accountancy* January 1974, pp. 55—61.

た、特別の修正を施さなければ、証券発行資金による固定資産の取得、非流動資産の物々交換等の重要な取引も資金表には現われてこない。「現金又は運転資本のいずれの資金概念に基づく資金表も、時にはある種の財務活動と投資活動が期中に現金又は運転資本に直接に影響を与えていないという理由でそれらを除外する」<sup>(44)</sup>のである。それゆえ、損益計算書と資金表の両方をもってしても、フローの全貌が明らかにされるとはいえない。

これに引き換え、フロー表にはすべての種類の資産に生じた増減が総額で載せられていて、フローの表示は局限されていない。それは特定の観点に立って一部の活動だけを強調するというよりも、生起した経済事象を数量的に記述・整理したものにすぎない。その基礎はあくまで経済資源とそれに対する権利・義務の動きそのものなのである。これがフロー表を特徴づける第1の点である。

フロー表の第2の特徴は物の流れが貨幣の流れと同等に取り扱われているということに関する。伝統的会計は明らかにキャッシュ・フロー会計から発展してきたものであり、したがってその構造は著しく貨幣の側に偏重している。物の流れは原価の流れ (cost flow) との関連等でせいぜい付随的に考慮されているにすぎない。現存する財・用役できえも、その取得に貨幣の犠牲が伴わないという理由で簿外に放置される例が少なくないし、ましてや財・用役に対する権利・義務となるとそれとして取り扱われてない場合が多い。たとえば、前払金や前受金にしてもそれらは本質的には非貨幣項目と解釈されてはいるが、そうであるにもかかわらず事実の上ではしばしば貨幣項目に

(44) Accounting Principle Board, APB Opinion No. 19, *op. cit.*, para. 6.

(45) 前払金・前受金の性格については次のものをみよ。

American Institute of Certified Public Accountants, *op. cit.*, p. 95.  
Financial Accounting Standards Board, "Financial Reporting in Units of General Purchasing Power," Proposed Statement of Financial Standard, December 1974, para. 48.

井尻雄二著、『会計測定的基础』, 上掲, 134頁。W. J. Vatter, *op. cit.*, pp. 25-28.



<sup>(45)</sup> 擬制され、貸付金や借入金と同列に扱われているのである。この意味からすれば、伝統的会計は、キャッシュ・フロー会計の1変種にすぎず、ポンプライトが適切に表現したように、いまだに按分収支 (prorated-receipts-and-disbursements) の計算を脱しえていないといわなければならない。<sup>(46)</sup>

だが「財務会計は、主として、経済的資源、経済的責務並びにそれらの変動の測定を問題にするものである」<sup>(47)</sup> という前提からすれば、貨幣について行なったのと同様の測定が他の経済的資源についても行なわれなければならない。そうでなければ、貨幣の動きを伴わない場合には物の流れが隠されてしまい、財産保全という最も基本的な会計職能すら果されないおそれがある。貨幣を媒介にした市場交換は重要な取引であるが、経済的資源を変動させるのはそれだけではないから、それに狭く視野を限定してしまうと全体の状況が把握しきれないことになってしまう。貨幣の側だけから眺めていると、とかく一部の資源が測定の対象から脱落してしまうということになりがちなのである。

もっとも、このようにして非貨幣的な権利・義務をも考慮すると、財・用役の引渡に先んじて貨幣が受領された場合にはその時点でいわゆる未稼得収益 (unearned revenue) が認識されてしまうという問題が生じうる。<sup>(48)</sup> しかし、財・用役の引渡があらゆる企業活動の「烏帽子石」であることは事実であるとしても、<sup>(49)</sup> 収益の認識は何もその時点に限定される必要もなければ実際に限定されてもいない。最も一般的な収益認識の基礎は引渡であっても、生産基準や収穫基準のような他の基準によらねばならない場合も決して少なくない。かってマイヤーが明確に論じたように、収益認識のタイミングは、要

(46) J. C. Bonbright, *Valuation of Property* (Columbia University, 1937), Vol. 2, pp. 903—904.

(47) Accounting Principle Board, *op. cit.*, para. 118. 川口順一訳, 上掲, 56頁。

(48) *Ibid.*, para. 153. 同訳, 69頁。W. J. Vatter, *op. cit.*, pp. 26—28.

(49) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (American Accounting Association, 1940), pp. 53—54. 中島省吾訳, 『社会会計基準序説』(森山書店, 昭和39年), 91頁。

するに決定的に重要な課業が遂行されたか否かによるのであり、それが常に<sup>(50)</sup>販売であるとは限られない。この決定的事象基準 (crucial event basis) による時には、収益の認識は状況によって異なることになり、場合によっては購入時とか前受金受領時にそれが行なわれることも考えられる。

われわれの先の例示では歴史的原価評価が仮定されたため、利益はすべて販売に帰せられてしまった。しかし、フロー表ではそうする必要は必ずしもなく、利益の認識時点は自由に変えることが可能である。生産が真に重要なのであればその進捗につれ、あるいはその完了時に利益を認識するようにすることもできれば、また他の決定的事象生起時へ移すこともできる。フローを貨幣評価する際に受入価格 (entry price) の代りに払出価格 (exit price) を用いればそこで利益が認識されるのである。第7表は当初から実現可能価値 (販売価格) で評価したフロー表であるが、この場合には、第6表と異な

第7表 価値的フロー表 (実現可能価値基準)

アウトフロー	インフロー
(商品) 払出 450万円	(貨幣) 収入 450万円
(貨幣) 支出 440	(商品) 受入 550
純利益 110	／
<u>1,000万円</u>	<u>1,000万円</u>

り、購入 (前払を含む) に利益が帰属されている。

普通、このように販売以外の段階で利益が認識される時でも収益・費用としては販売時のフローが計上されることが多い。フロー表による場合もこの方式に従うことはもちろん可能であるが、そうする必要のある時には、利益

(50) John H. Myers, "The Critical Event and Recognition of Net Profit," *The Accounting Review*, October 1959, pp. 528—538. なお、この点に関して、次のものも参照せよ。Sidney Davidson, *op. cit.*, pp. 105—108. American Accounting Association, 1964 Concepts and Standards Research Study Committee, "The Realization Concept," *The Accounting Review*, April 1965, p. 318.

をもたらしたフローの方を損益計算書に表示するということも考えられよう。ストックの評価によっているわけではないから、たとえば第7表のケースでも、購入によるインフロー（受入）とアウトフロー（支出）との差として利益を表示する可能性がありうる。それに利益を帰すほどその活動が重要だというのであれば、活動の大きさそのものを表わすフローを表示するとした方がむしろ決定的事象基準の考え方にヨリよく調和するようにさえ思える。いずれにしても、このようにして、数量的測定から出発する場合には、当初から利益認識のタイミングや表示すべきフローの種類を固定しておく必要性はなくなってくるのである。

どの活動によるフローでも表示でき、そしてどの活動にも利益を帰しうるというこのようなフロー表の性質は会計測定を融通性に富んだものにするのに大いに役立つと思われる。特定の活動の結果を明らかにするためには紐帯えによってそれに関連したフローに光をあてさえすればよいのであるから、情報利用者のニーズに適合して行くことははるかに容易になってくる。また情報要求の多様性とかその変わり易さといった問題にも対処しやすくなってくるであろう。価値が多様化し時代の変化が激しい時にはこのような自在性が特に重要なのである。

## VI 結 び

会計の基本的前提の1つは貨幣単位で測定するということであり、この特質をぬきにして会計測定を論ずることはできないであろう。しかし、このように貨幣公準がいかに重要だからといって、これによって数量的測定の意義が全く見失なわれてしまうようなことがあってはならない。貨幣的測定の背後には常に企業活動によって生ずる数量的変動の事実が厳然として存在しているのである。会計測定はいわば貨幣的表現という形をとっているにすぎないのであって、背後の事実なしに成り立ちうるものではない。

しかしながら、そうであるにもかかわらず、このような点はこれまでは必

ずしも十分には認識されてはこなかった。数量的測定はしばしば会計以前の問題として放置されてきたのである。このため、たとえば価格変動の影響という会計問題にしても、それと密接に関連している数量的概念との関わりにおいては分析はすすめられてこなかったし、また意思決定の評価や予測能力を改善しようとする際にも、そうすることが明らかに有益であるにもかかわらず、数量要因と価格要因とを分離するという前提では議論は行なわれてこなかった。ここに伝統的なアプローチの大きな限界が存在する。

伝統的アプローチのもつもう1つの問題はそれが実現利益とか運転資本のような特定の概念をあまりに強調しすぎていることである。「会計は、サービス活動である<sup>(51)</sup>」という前提からすれば最終的な用途に向けて会計測定システムを設計するのは当然のことであるが、あまりにリジッドな形で当初から特定目的に指向してしまうと、その機能が十分に生かされない場合が生じうる。たとえば他の利益概念とか他の資金概念にヨリ大きな意義を見出す人々がいても彼等の情報要求は置き去りにされてしまうであろうし、また問題状況や意思決定モデルの変化に伴い情報要求が変わった時にも、そうした変化に柔軟に対応することができなくなってしまう。ごく限られた特定の目的を指向すれば、測定の経済性は高まるが、多様で移り気な情報要求に応えることはかえってむづかしくなるのである。

このような伝統的会計の限界は貨幣尺度からさらに1歩分析の水準を引き下げ、それをもたらす数量の動きに注意を向けることによって緩和される。コンピューターの普及の結果、物量的な測定は既にありふれた経営実務となっているのであるから、それを一層洗練して、会計測定システムに系統的に統合して行けば、会計の分析能力は従来と比較にならない程高くなるであろうし、またその可能性も大幅に拡大すると期待される。本稿でフロー表を中心に諸数量の関連とその統合の方法を論じたのはこの可能性を追求するためであったのである。

---

(51) Accounting Principle Board, APB Statement No. 4, *op. cit.*, para. 40. 川

口順一訳, 上掲, 26頁。